

CONTROLUL ŞI CONTABILITATEA ÎN MANAGEMENT: ABORDĂRI ACTUALE ŞI PERSPECTIVE

Asist. univ. drd. Bocean Claudiu

Universitatea din Craiova,

Facultatea de Economie şi Administrarea Afacerilor

Abstract: Control is a key concept in accounting and management. In this paper works we explore controlling organizations as an expectational equilibrium, or correspondence between what agents do, and what others expect them to do. Starting with the contract model of organizations, we examine expectations, common knowledge and culture as the fundamental elements for an expectational theory of control. Finally we explore the broader problem of improving control under continually changing business environments.

Key words: accounting, control , management, organizations, agents.

O viziune contractuală asupra organizaţiilor

Începând cu aproximativ 60 de ani în urmă, Barnard , Cooper, Cyert şi March , Simon, împreună cu colegii lor au pus bazele teoriei moderne a organizaţiilor. Una din ideile cheie care s-au desprins din lucrarea „Carnegie School” este aceea că ne putem gândi la o organizaţie ca la un sistem de contracte sau ca la o alianţă între agenţii economici. Aceste definiţii reprezintă o sinteză simplă, dar evocatoare a teoriei organizaţiilor. Acest model pune în evidenţă legătura strânsă care se stabileşte între teoria contabilităţii şi teoria organizaţiilor. Dacă organizaţiile sunt considerate sisteme contractuale sau alianţe, contabilitatea reprezintă mecanismul lor de operare. Majoritatea conceptelor de contabilitate şi procedură contabilă pot fi integrate în modelul contractual al firmei.

Încheind contracte, agenţii (participanţii la activitatea organizaţiilor) îşi iau angajamentul pentru a furniza resurse şi li se promite livrarea de resurse în schimbul activităţii lor. Agenţii încheie astfel de contracte atunci când consideră că ceea ce aşteaptă ei să primească de la participarea în relaţiile contractuale merită sacrificiul pe trebuie îl facă. Pentru ca o organizaţie să aibă succes, tehnologia sa de producţie şi sistemul de contracte trebuie să-i satisfacă pe fiecare din participanţii săi prin asigurarea unor resurse suficiente. Atunci când această condiţie crucială nu poate fi îndeplinită, agenţii nesatisfăcuţi abandonează alianţa; alianţa se va dezmembra dacă nu se încheie un nou sistem de contracte alternative care să îndeplinească aceasta condiţie.

Trebuie să definim, mai întâi, termenii de agenţi (participanţi) şi contracte utilizate în teoria organizaţiilor. Un agent este o persoană ale cărei decizii, acţiuni sunt în concordanţă cu preferinţele sale. De câte ori apare o oportunitate, agenţii aleg o decizie preferată din totalitatea deciziilor disponibile. Dacă persoana ia o decizie ale căror consecinţe sunt dominate de consecinţele altor decizii, această persoană nu poate fi considerată agent. O asemenea alegere nu este în concordanţă cu preferinţele şi obiectivele individului. Este dificil de modelat o ştiinţă socială fără a presupune cel puţin un nivel minim de consecvenţă în comportament.

Un contract reprezintă o înţelegere dintre doi sau mai mulţi agenţi în legătură cu acţiunile pe care le vor întreprinde, în vederea asigurării unui beneficiu reciproc. O

întâlnire pentru a lua masa reprezintă un contract. La fel și angajarea unui sudor, cumpărarea unor acțiuni, promisiunea unei livrări la timp către client. În toate aceste exemple, fiecare parte face (implicit sau explicit) o promisiune de a începe o acțiune sau mai multe în speranța că astfel de acțiuni vor aduce beneficii tuturor. Promisiunea nu are toate atributele din punct de vedere legal pentru a fi considerată un contract. Dar ea poate funcționa ca un contract. De altfel, multe aspecte ale unei promisiuni se subînțeleg, fiind lăsate la latitudinea convențiilor sociale sau înțelegerii mutuale. Deci, o promisiune nu trebuie să fie făcută în scris pentru a fi calificată drept contract.

Indivizii parte în contract au propriile obiective. Ei aleg să încheie anumite contracte și să le respecte. Putem presupune că ei se alătură unei organizații pentru rezultatele așteptate de la o asemenea participare (în comparație cu oportunitățile alternative pentru angajarea resurselor pe care le au de oferit).

Această viziune asupra organizațiilor acoperă o gamă largă incluzând afacerile, guvernarea și societatea. În cazul organizațiilor din domeniul afacerilor, o companie poate fi văzută ca o alianță între aceia care contribuie la capital (acționari, agenți de asigurare, bănci), cei care prestează muncă (angajații), cei care își folosesc aptitudinile manageriale (managerii), cei care furnizează banii (clienții), echipamentul și serviciile comerciale (vânzătorii), serviciile publice (guvernul) etc. În schimbul contribuțiilor lor, diverși agenți pot primi dividende, dobânzi, salarii, salarii, beneficii, produse, bani, plăți ale impozitelor, etc. În funcție de scopurile lor, oameni diferiți privesc sistemul de contracte la nivele variate de detaliu și specificitate.

Rolul contabilității în cadrul organizațiilor

Contabilitatea ajută la definirea, implementarea, aplicarea, modificarea, și menținerea sistemului de contracte ale organizației. Contabilitatea îndeplinește aceste funcții manageriale prin cinci acțiuni specifice practicii contabile:

- măsurarea resurselor intrate,
- măsurarea resurselor ieșite,
- urmărirea executării contractelor,
- furnizarea de informații către agenții pieței,
- prezentarea publică.

În primul rând, contabilitatea definește și măsoară contribuțiile realizate de fiecare agent. În organizațiile de afaceri, aportul de bunuri și aprovizionările sunt recunoscute și înregistrate în sistemul de contabilitate în documentul de primire. Banii de la clienți sunt manipulați prin intermediul casierilor, conturilor firmei și conturile clienților. Produsele muncii pot fi măsurate prin numărul de ore lucrate, verificarea calității sau transferul mărfurilor de la fabrică la depozitul de produse finite.

Îndeplinind cea de-a doua funcție, contabilitatea definește, măsoară, înregistrează și controlează ieșirile de resurse ale organizației. Salariile și conturile de beneficii pentru angajați, transportul produselor pentru clienți, conturile de plată pentru furnizori, și taxele pentru guvern măsoară ieșirea resurselor către diverși agenți.

Îndeplinind cea de-a treia funcție, contabilitatea compară datele de la resursele de intrări și ieșiri cu sistemul de contracte, pentru a determina cine și-a îndeplinit contractul și în ce măsură. Rapoartele comparative asupra resurselor intrate și ieșite sunt pentru a ajuta la evaluarea activității și pentru a ajusta contractele pentru perioadele următoare.

Îndeplinind cea de-a patra funcție, contabilitatea ajută la menținerea încrederii în organizație a agenților. Atunci când un lucrător, client, investitor sau alt participant

pleacă, firmele adesea au nevoie să găsească un înlocuitor, convingând pe alții prin intermediul unui factor de piață adecvat că participarea într-o astfel de companie ar fi profitabilă. Organizațiile de afaceri, deseori, realizează declarații financiare pro forma, planuri de afaceri și bugete chiar înainte ca firma să înceapă funcționarea pentru a convinge agenții că beneficiile participării în compania proiectată merită sacrificiile care sunt așteptate de la ei. Bugetele și planurile reprezintă un instrument deja foarte utilizat și un aspect esențial al controlului în organizațiile existente la toate nivelele ierarhiei manageriale.

Într-un final, când termenii contractului expiră, ei sunt renegociați în noi condiții. Anumiți agenți sunt tentați să emită amenințări potrivit cărora vor renunța la poziția lor din cadrul organizațiilor dacă termenii contractului nu sunt revizuiți în favoarea lor. Asemenea amenințări duc câteodată la un punct mort al negocierilor sau la greve, cauzând pierderi enorme pentru societate. Contabilitatea își realizează cea de-a cincea funcție a sa prin prezentarea cel puțin a unei mici cantități de informație părților ce participă la negociere și pentru a diminua șansele de eșuare a negocierilor. Anunțurile publice în cadrul organizațiilor mari reprezintă un instrument pentru crearea unui fond comun de cunoștințe.

Ca o concluzie, putem privi fiecare organizație ca un sistem de contracte sau alianțe formate dintr-o multitudine de indivizi care i se alătură în scopul unui câștig. Putem privi contabilitatea ca mecanismul ce definește, implementează, aplică, modifică și menține acest sistem de contracte.

Controlul în organizații

O teorie a controlului în organizații poate fi construită pe baza a patru concepte - organizația ca sistem de contracte, orizontul expectațional, fondul comun de cunoștințe și cultura. O organizație sau un grup are totul sub control atunci când membrii săi consideră că trebuie să se poarte într-o anumită manieră ce este așteptată de la ei de către ceilalți membri ai grupului. Cultura modelează așteptările; comportamentul agenților în timpul controlului în cadrul unei organizații oglindește întreaga cultura a unui grup.

Ideea de control în organizație este diferită de ideea controlului organizațiilor. Prima arată o balanță și echilibru printre interesele agenților; ultima sugerează manipulare, chiar exploatare a anumitor agenți de către alții. Controlul organizațiilor implică faptul că organizația este un instrument al unui agent sau al unui grup care o folosește pentru a-și atinge obiectivele. În cadrul conceptului de control în organizații, organizațiile sunt percepute mai simetric, din punctul de vedere al diverșilor participanți. În cazul unei corporații moderne, nici chiar directorul executiv nu controlează restul organizației, deoarece și el este, de asemenea, subiect al controlului în cadrul firmei, la fel ca și ceilalți agenți. În continuare este studiată problema controlului în organizații.

O perspectivă comprehensivă asupra controlului include reguli, stimulente, obiective, monitorizare și evaluare în vederea determinării agenților de a se comporta exact cum se așteaptă să se comporte în cadrul organizației. Controlul asigură echilibrul dintre comportamentul obișnuit și așteptările mutuale ale participanților din cadrul unei organizații. De exemplu, când doi oameni fac comerț pe eBay, vânzătorul așteaptă să fie plătit, iar cumpărătorul așteaptă să-i fie furnizată marfa (vezi Duh, Jamal și Sunder 2001). Când fiecare dintre ei face ceea ce se așteaptă celălalt, are loc operaționalizarea

unui echilibru, sau, cu alte cuvinte, sistemul este sub control. Acest concept de control se extinde dincolo de manageri și angajați la acționari, clienți, furnizori și alți agenți.

Pentru ca o afacere să funcționeze normal, activitățile tuturor participanților trebuie să se afle sub control, în acest sens larg. Agenții participanți sunt selectați prin dorința lor de a accepta sistemul de contracte al firmei. Angajații, de exemplu, trebuie să fi trecut prin anumite teste, iar furnizorii trebuie să se conformeze cu standardele de calitate ale produselor și proceselor (de exemplu certificatele ISO) alese de o firmă. Acești agenți pot fi instruiți în practicile și politica firmei. Acționarii se selectează, ei înșiși, după evaluarea riscului și perspectivelor investiției lor în firmă.

Punctul central în controlul tradițional era reprezentat de procesul intern al organizațiilor ce implică relații sociale între oameni. Chiar cumpărarea unei cărți sau verificarea cumpărăturilor creează interacțiuni sociale importante între clienți și angajați. Din ce în ce mai mult, comerțul prin Internet oferă tranzacții în afara contextului social tradițional. Comerțul prin Internet este limitat doar de accesibilitatea la Internet și de elementele de siguranță ale sistemului de livrări și plăți la distanță, ce se extinde dincolo de granițele tradiționale ale tranzacțiilor obișnuite.

Tranzacțiile prin Internet pot fi globale, permițând participanților care nu pot împărtăși un set comun de norme culturale sau etice să ajungă unul la celalalt prin platformele electronice comerciale. Această incompatibilitate are două consecințe simultane, dar opuse. Pe de o parte, platformele comerțului prin Internet pot spori dezvoltarea unui set omogenizat de norme globale pentru tranzacțiile comerciale și culturale. Software-ul poate fi proiectat pentru a introduce elemente sociale. Pe de altă parte, pe măsură ce costul creării platformelor electronice se micșorează, apar platformele cu scop special legate de grupurile sociale, lingvistice, naționale sau tehnologice. Anumite platforme ale comerțului electronic combină elementele tradiționale și electronice ale tranzacțiilor, efectuând controlul prin intermediul unui mediu hibrid.

Toate cele trei tendințe pot fi văzute în acționând în realitate. O serie de operatori au creat platforme de comerț distincte în diverse țări atunci când golul dintre așteptările sociale, culturale, comerciale și lingvistice a fost prea mare pentru a fi traversat de un singur pod prin intermediul unei singure platforme electronice. Combinând caracteristicile electronice și tradiționale unii operatori oferă clienților numere de telefon și adrese e-mail ale celorlalte părți astfel încât clienții pot vorbi cu o persoană reală înainte de a încheia o tranzacție. Nefiind constrânsă de un cadru fix, conversația la telefon permite clienților să transmită un număr mai mare de informații pe care le găsesc importante. Chiar și platformele web limitează utilizatorii la meniuri fixe și comunicare asincronă, și nu reușesc să realizeze așa-numitul „contact direct” pe care îl furnizează o convorbire la telefon.

Controlul – echilibru expectațional între ceea ce fac participanții și ceea ce alții așteaptă de la ei – este esențial pentru menținerea organizațiilor. Opacitatea tranzacțiilor pe Internet limitează fondul comun de cunoștințe, făcând controlul mult mai dificil de realizat în comerțul electronic. Modalitățile tradiționale ale controlului se bazează pe participanți „interni”. Sistemele de afaceri prin comerț electronic adesea aduc un număr larg de participanți „externi” în contact direct unul cu altul. De exemplu, licitațiile online pot întâlni clienți care să fure de la alții în cadrul platformei de comerț, să adune date neautorizate despre ei, sau să folosească datele pentru alte scopuri. Realizarea controlului expectațional printre toți participanții este o premisă pentru succes, în special în comerțul electronic. Duh, Jamal și Sunder (2001) propun un cadru simplu

dublu-dimensional pentru examinarea mecanismelor de control ale afacerilor on-line. Fiecare aspect al unei licitații on-line, de exemplu, este examinat după trei criterii (privat, securitate și integritate) din punctul de vedere a patru clase de participanți (clienți, vânzători, angajați și operatori). Acest cadru poate fi folosit:

(1) de către firme pentru a identifica, compara și repara slăbiciunile din sistemul lor;

(2) de industria serviciilor de asigurare pentru a dezvolta piața pentru produsele lor;

(3) de agenți de reglementare pentru a dezvolta și aplica legislația în comerțul electronic;

(4) de cercetători pentru identificarea problemelor importante.

Schimbările mediului amenință continuu controlul din cadrul unei organizații. Condițiile de cerere și oferta din piețele unde se tranzacționează capitalul, munca și produsele se pot schimba din diverse motive. Agenții pot să nu mai găsească comportamentul așteptat de la ei în cadrul relațiilor contractuale ca fiind în conformitate cu interesele lor personale. Aceasta lipsă de corespondență amenință controlul și stabilitatea unei organizații. Fără o atenție promptă, o organizație se poate prăbuși datorită deficiențelor, lipsei de coordonare și falimentului (vezi Sunder 2001a).

Continua monitorizare a mediului pentru amenințările existente și viitoare este de competența managementului în special de la nivelele înalte ale organizației. Deși, ocazional ar putea neutraliza schimbările din mediu, managerii trebuie să refacă sistemul de contracte pentru a asigura eficiența controlului în cadrul circumstanțelor schimbate. Trebuie, de asemenea, să identifice ce agenți au nevoie de revizuirea contractelor, să renegocieze contractele cu ei, și să negocieze ieșirea acelor care nu vor să mai participe la organizație în continuare. Sistemul de contracte revizuit poate necesita noi agenți care trebuie atrași de firmă din cadrul piețelor de capital, muncă sau bunuri. Aceste funcții ale managerilor de pe nivel superior sunt cunoscute ca planificare pe termen lung sau management strategic.

Concluzii

Controlul este un concept de bază în management. Înțelegerea controlului și a rolului său cheie în management necesită un model adecvat al organizațiilor construit pe fundații solide. O asemenea teorie va promova perfecționarea contabilității și controlului și va oferi controlului locul central în cadrul disciplinei managementului.

Conceptul organizațiilor ca sisteme de contracte sau alianțe dintre agenți (participanți) reprezintă o bază bogată pentru crearea unei teorii organizaționale a controlului. Sistemele de contabilitate ajută la definirea, implementarea, aplicarea și modificarea contractelor.

Designul organizațiilor, și implicit designul contabilității și controlului, depinde de condițiile existente în piețele în care organizațiile își găsesc sau vând resursele.

Putem vedea cultura unui grup sub forma așteptărilor membrilor săi legate de comportamentul altor membri. În consecință, o organizație poate să fie sub control dacă membrii săi acționează în modul în care ceilalți membri ai organizației se așteaptă ca ei să acționeze. Cu alte cuvinte controlul este o stare de echilibru expectațional în cadrul organizației.

Mediul unei organizații se schimbă continuu. Aceste schimbări amenință controlul. Managementul strategic reprezintă rezultatul încercărilor organizațiilor de a

menține controlul în cadrul acestora. El se realizează printr-o multitudine de instrumente:

- 1) monitorizarea mediului,
- 2) anticiparea schimbărilor,
- 3) modificarea contractelor,
- 4) renegocierea contractelor,
- 5) implementarea contractelor revizuite în noul mediu.

Având în vedere dependența de mediul exterior al unei organizații, exercitarea controlului conduce la o supraveghere continuă activităților și creativitate în revizuirea planurilor companiei.

BIBLIOGRAFIE

1. Duh, R.,
Jamal, K.,
Sunder, S. *Control and Assurance In e-Commerce: Privacy, Integrity and Security at eBay*, Revised September 2002. Taiwan Accounting Review, nr. 3, October 2002.
2. Shapiro, C.,
Varian, H. *Information Rules*. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1999.
3. Sunder, S. *Accounting and the Firm: A Contract Theory*, Indian Accounting Review, Vol. 1 No. 1, June 1997.
4. Sunder, S. *Theory of Accounting and Control*. Cincinnati: Southwest College Publishing, 1997.
5. Zimmerman,
J.L. *Conjectures Regarding Empirical Managerial Accounting Research*, Journal of Accounting and Economics nr. 3, 2001.